

BIENES DE CAMBIO INTANGIBLES Y DESARROLLADOS: UNA PAREJA QUE NO TERMINÓ DE CONSTITUIRSE BAJO EL PARAGUAS DE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD (NUA) RT 54



¿Es útil? (0) (0)

Gustavo Símaro Valeria Torchelli 08/10/2025

SUMARIO:

Los autores ponen en análisis bajo la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA), resolución técnica 54 de la FACPCE, el tratamiento de los bienes de cambio cuando se trata de bienes intangibles caracterizados como bienes en desarrollo o desarrollados. Remarcan que estos intangibles son diferentes de los costos que se activan por prestaciones de servicios.

En este sentido, ponen en consideración de los lectores lo que puede haber sido una falta de consideración del tema para partidas integrantes de bienes de cambio, entendiendo que la norma solo se refiere al rubro Activos intangibles.

En función de dicha conclusión recuerdan la importancia del requisito de aproximación a la realidad en particular y demás atributos de la información contable al momento de preparar y emitir estados contables.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

I - INTRODUCCIÓN

Con la aparición de la Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA) hemos puesto sobre la mesa de debate contable algunas nuevas herramientas que intentan acercar la información contable a la realidad económica. Al menos ese debería ser su objetivo; objetivo que nunca debemos perder de vista y que debe primar al emitir estados contables en la rama de la contabilidad patrimonial.

Son varios los autores que han manifestado alternativa y reiteradamente que la contabilidad es influida por el entorno socioeconómico y, a la vez, el producto de la contabilidad influye en este. Quizás el más claro y contundente en este sentido ha sido el catedrático español Jorge Tua Pereda. No obstante, observamos que, a nivel normativo, la respuesta de la contabilidad a nuevas realidades que necesitan ser receptadas e informadas en el sistema contable en muchos casos es tardía o, cuando no lo es, se lo hace con un exceso de prudencia, usándola erróneamente toda vez que aleja la información contable de la realidad económica.

II - BIENES DE CAMBIO: EL TRATAMIENTO DE LOS COSTOS DE DESARROLLO

En el contexto descripto, aparece en la NUA el concepto de costos de desarrollo. Particularmente, el Glosario se define a los costos de desarrollo como *"la suma de los costos necesarios para desarrollar un activo intangible mediante la aplicación de conocimientos científicos o de los resultados de una investigación a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial"*.

En el cuerpo de la norma, bajo el título "Medición del costo de desarrollo", los párrafos 111 y 112 se refieren a la integración del mismo y remiten al modelo de costeo completo, asimilando su tratamiento a los costos de producción o construcción.

Textualmente dice:

"Cuando corresponda, una entidad medirá el costo de desarrollo de un activo intangible mediante la suma de los siguientes componentes:

- a) los costos de los materiales e insumos necesarios para su generación;*
- b) los costos de conversión (mano de obra, servicios, depreciaciones y otras cargas), tanto variables como fijos;*
- c) los gastos y honorarios necesarios para registrar los derechos legales;*
- d) la amortización de patentes y licencias utilizadas para generar el intangible; y*
- e) los costos financieros, si correspondiera computarlos..." .*

No surge claramente si esta conceptualización es de forma exclusiva para aquellos bienes intangibles que son receptados en el rubro que lleva dicho nombre o si hubo, al momento de la redacción, intención de referirse a bienes de cambio intangibles que están siendo desarrollados o han finalizado su desarrollo, cuyos ejemplos mencionaremos párrafos más adelante.

La prestación de servicios de mediano o largo plazo requiere procesos de activación de costos que, al momento del cumplimiento efectivo de la prestación, se imputarán a resultado negativo como costos de prestación de servicios (mano de obra, cargas sociales, depreciación de equipos, entre otros). Si bien esto no es común o no se encuentra naturalizado, ya era considerado por la doctrina.

La norma, al tratar el rubro bienes de cambio en el punto a) del párrafo 287, dice que se incluye dentro de los bienes de cambio a aquellos de naturaleza tangible o intangible, destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria. Sin embargo, el cuerpo principal del mismo párrafo, cuando define a los bienes de cambio, solo menciona a los que se encuentran en *"proceso de producción o construcción"* y en ningún momento a los que se encuentran en desarrollo.

En los párrafos sobre revelaciones en notas de los bienes de cambio, el párrafo 310, punto c) expresa que la entidad revelará en notas los componentes principales del rubro bienes de cambio considerando la naturaleza de cada uno de sus componentes (por ejemplo, materias primas, productos en proceso, productos terminados, mercadería de reventa, **bienes de cambio de naturaleza intangible**, destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria, productos en tránsito, anticipos a proveedores de bienes de cambio).

Como consecuencia de lo anterior y al enunciar productos en proceso y, en forma separada, bienes de cambio de naturaleza intangible, concluimos que no estuvo en la intención del redactor incluir en el término *"producción"* a los bienes desarrollados. Por el contrario, como decíamos, ya en el párrafo 111 habla de la conformación de los costos de desarrollo.

Asimismo, y en consonancia, si leemos el párrafo 522, veremos que el mismo menciona, al definir ingresos de actividades ordinarias en el punto c), los originados en transacciones provenientes de construcción, fabricación o *desarrollo de activos*. Este párrafo es de importancia para el tema que planteamos.

La inclusión como bien de cambio de un intangible, sea consecuencia de activar los costos provenientes de una prestación de servicios o de activar costos por el desarrollo de un activo generado para su comercialización, es -en principio- difícil de diferenciar o al menos de identificar ejemplos en los entes. Un ejemplo de los primeros puede ser el encargo de prestar un servicio de trato continuo de mediano o largo plazo (prestación de un tratamiento médico), mientras que, si hablamos de activos desarrollados, los ejemplos parecen ser más escasos: desarrollo de *software*, producción de "enlatados recreativos", como series, películas y otros que posteriormente serán comercializados, desarrollo de videojuegos y seguramente muchos otros que, en virtud del impacto tecnológico, cambios culturales, costumbres y demás seguramente surgirán.

III - CONCLUSIONES

La NUA, con su redacción, viene a ser más explícita en la inclusión dentro de bienes de cambio de aquellos que se caracterizan por su intangibilidad.

A consecuencia de ello indica el potencial tratamiento de aquellas prestaciones de servicio que por sus características deben ser activadas mientras no se conviertan en ingresos.

La misma norma, si bien introduce el concepto de costos de desarrollo, lo refiere exclusivamente (al menos así lo interpretamos) para su uso en el rubro activos intangibles y no para bienes de cambio en desarrollo o desarrollados cuyas operaciones deben ser reconocidas, medidas, presentadas, reveladas en notas y -cuando corresponda- dadas de baja. Sin embargo, lo menciona como causa generadora de ingresos de actividades ordinarias los que se originen en transacciones consecuentes del desarrollo de activos.

Un correcto accionar profesional en cumplimiento particular del requisito de aproximación a la realidad y, más ampliamente, del objetivo de satisfacer los requisitos de la información contenida en los estados contables mencionado en el párrafo de la NUA obliga a los emisores a un accionar que corrija esta falta de claridad en la norma.